

# LIMITES À COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA EDITAR NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

DOUGLAS VITORIANO LOCATELI

*Advogado da União em Brasília*

*Professor de Direito Financeiro e Direito Comercial na*

*Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal – AEUDF*

*Sumário:* 1. Introdução – 2. Origem da Expressão *Normas Gerais* – A Genialidade de Aliomar Baleeiro – 3. Teorias Desenvolvidas a Respeito da Competência da União para Editar Normas Gerais em Matéria Tributária – 4. A Peculiaridade do Federalismo Tributário Brasileiro – 5. Conclusão

## 1. Introdução

Duas noções devem ser consideradas em qualquer processo interpretativo para a efetividade do ordenamento jurídico. Noções jamais contestadas no plano teórico, mas que no plano prático são geralmente ignoradas: a de direito enquanto sistema e a noção de supremacia constitucional; estatuto onde encontram-se inseridos os princípios norteadores do ordenamento.

Quando tratamos de sistema, não podemos dissociá-lo da idéia de conjunto composto por elementos, cujas relações são harmonizadas por princípios. Considerando-se a

ordem jurídica inaugurada pela Carta Política de 1988, enquanto construção harmônica, o presente estudo destina-se a estabelecer os limites que o texto constitucional impõe à competência da União para editar normas gerais em matéria tributária.

Antes de iniciar este trabalho, ratifico as palavras de Geraldo Ataliba que, citando CARVALHO PINTO<sup>1</sup>, afirma serem os sistemas dependentes de seus operadores; distorções exegéticas, má formação científica ou excessos praticados são fatores que desfalcam extraordinariamente a vitalidade de qualquer estrutura, não apenas a tributária, conferindo uma aparência

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *In Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*, RDP – 10. p. 46.

depreciativa de sua capacidade. Dessa forma apresenta-se insossível dissociar o ético do jurídico, enquanto nascedouro de manifestações políticas, pois no papel de operadores do direito não podemos incorrer no exercício de uma técnica apolítica – pronta a servir a qualquer patrão – técnica aqui compreendida como força bruta, instrumento que se curva à vontade e aos interesses de alguém<sup>2</sup>. Enquanto *democracia nascente*<sup>3</sup> ou, nas palavras do Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS<sup>4</sup>, *democracia renascente*, a exemplo da república italiana do pós-guerra, certamente saberemos conquistar maturidade<sup>5</sup> necessária à efetividade de qualquer direito que se afirma

conquistado ou, constitucionalizado<sup>6</sup>. O que desejamos, sinceramente, é ver a Constituição respeitada em todos os seus valores.

## 2. Origem da Expressão *Normas Gerais – Genialidade de Aliomar Baleeiro*

Para alcançarmos o objetivo proposto, não podemos descon siderar o desenvolvimento histórico do tema aqui analisado; elemento fundamental à compreensão sistêmica do fenômeno tributário.

A polêmica quanto ao conteúdo da expressão *normas gerais* surgiu

<sup>2</sup> BOBBIO, Norberto. Entre Duas Repúblicas – à origem da democracia italiana. In *Imprensa Oficial*. Editora Universidade de Brasília, 2001, p. 13.

<sup>3</sup> Expressão utilizada pelo Prof. Gilmar Ferreira Mendes, em aula ministrada durante o mês de junho/2001, no curso de pós-graduação em direito, na Universidade de Brasília.

<sup>4</sup> O Ministro Francisco Peçanha Martins, durante agradável conversa que tivemos em seu gabinete, manifestou entendimento no sentido de que o amadurecimento da consciência democrática brasileira encontra-se segmentado historicamente, despertando ou ressurgindo a cada retomada de seu natural processo evolutivo.

<sup>5</sup> Em aula ministrada pelo Prof. Gilmar Ferreira Mendes, em 22/08/2001, no curso de pós-graduação em Direito da Universidade de Brasília, concluiu-se que uma das limitações apresentadas pelo ordenamento, no que pertine ao princípio da máxima eficácia dos direitos fundamentais, reside naquilo que podemos nominar de *economicamente possível*. Aliás, a mutação constitucional, no sentido de conferir maior eficácia a esses direitos, ocorre com a modificação das condições econômicas do país.

<sup>6</sup> BOBBIO, Norberto. Entre Duas Repúblicas... p. 14. Em 1945 Bobbio retratou a realidade italiana, apontando como elemento imprescindível à efetiva renovação democrática a inserção da técnica na vida política. Conforme explica o autor, essa inserção significa “*dar novamente à técnica aquela alma que a obscuridade de tantos anos lhe tirou, fazê-la voltar a ser livre e, portanto, responsável, conduzi-la a ser guia de si mesma e não instrumento, atividade consciente da própria força, da utilidade que esta traz se usada para sobre finalidades, da nova moralidade que ela encerra em um mundo de homens livres, que trabalham, donos do próprio destino. A técnica não pode ser apolítica. Deve ser francamente política, daquela espécie de política que é a marca registrada das novas vozes que se erguem de um povo renascido.*”

no seio da Grande Comissão da Assembléia Constituinte de 1946, oportunidade na qual pretendeu-se conferir competência ampla à União para legislar sobre Direito Financeiro, aí compreendido também o Direito Fiscal, com preceitos veiculados através de lei nacional<sup>7</sup>, pois destinados ao legislador ordinário das três entidades tributantes. Inicialmente repelida naquela Assembléia, a proposta foi renovada e acolhida no plenário, através da emenda n. 938.

RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>8</sup> relata ter sido essa expressão, *normas gerais*, introduzida pelo Deputado Aliomar Baleeiro, que acreditava ter encontrado a *fórmula verbal* adequada à superação de forte resistência política. Muito embora a proposta objetivasse conferir autonomia dogmática ao direito financeiro, a questão adentrou no campo político, pertinente à preservação das autonomias legislativas locais. Como solução de compromisso, foi delimitada a competência legislativa da União tão-somente às *normas gerais*, reservando-se aos Estados e Mu-

nicipios a competência residual. Esse foi o posicionamento dos defensores das autonomias, que se mostraram refratários a qualquer forma de centralização legislativa.

Questionado por RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>9</sup>, que pretendia captar o sentido autêntico dado à expressão, Aliomar Baleeiro confessou não ter nenhum; “...*nada mais fora do que um compromisso político que lhe havia ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir na Constituição a idéia; a maneira de vestir a idéia, a sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço desse recebimento foi a expressão normas gerais, delimitativa, sem dúvida, do âmbito da competência atribuída, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era puro compromisso político.*”

Conforme pudemos constatar, pela análise da justificação que acompanhou a referida emenda, pretendeu-se o estabelecimento de regras que regulassem as obrigações tributárias e orçamentárias em geral, desde seu nascedouro até a

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. *In Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*, RDP – 10. p. 49. Conforme estabelecido nesse texto, lei nacional é aquela que transcende às contingências regionais e locais. Por essa razão vincula as três entidades federadas, bem como todo o aparelho administrativo da União e as pessoas que a ela estejam subordinadas.

<sup>8</sup> SOUZA, Rubens Gomes. Normas Gerais de Direito Financeiro. *Revista Forense* n. 155. p. 21-34.

<sup>9</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Em Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 5

extinção, sanando-se incoerências provocadas por disposições conflitantes não só em relação aos Estados-membros, mas até dentro de um mesmo Estado. Por esse motivo não se reconhecia, naquela época, o Direito Fiscal (Tributário) positivo no Brasil.

Não obstante a resistência do então deputado Mário Masagão, que defendia a subordinação do Direito Financeiro ao Direito Administrativo, a Assembléia acolheu a emenda, incluindo no artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição de 1946, a competência do Congresso Nacional para legislar sobre *normas gerais de direito financeiro*, sem prejuízo da legislação complementar ou subsidiária dos Estados.

Portanto, já na Constituição de 1946 pretendeu-se estabelecer a unidade dos princípios jurídicos básicos da tributação, da despesa, da padronização orçamentária e da disciplina do crédito público, quer para a União, quer para os Estados e Municípios, razão pela qual a expressão *normas gerais* encerra,

desde seu nascedouro, a idéia de comandos que se dirigem igualmente a cada um dos entes federados.

Posteriormente, por seus artigos 8º, inciso XVII, aliena “c”; e, 18, § 1º, a Constituição de 1967 conferiu tratamento diferenciado às duas disciplinas, consolidando-se a autonomia didática e científica inicialmente proclamada por Aliomar Baleeiro. Nesse passo também caminhou o constituinte de 1988, quando disciplinou no mesmo título, mas em capítulos diferentes, direito tributário e direito financeiro.

### 3. Teorias Desenvolvidas a Respeito da Competência da União para Editar Normas Gerais em Matéria Tributária

Embora formalmente lei ordinária, o Código Tributário Nacional<sup>10</sup> é, materialmente, lei complementar, discriminando a Constituição de 1988 os temas a serem disciplinados por essa entidade

<sup>10</sup> Conforme afirmou Geraldo Ataliba, in *Comentários ao Código Tributário Nacional (Parte Geral)*, Revista dos Tribunais, 2ª edição, p. 1ª: O fundamento jurídico do Código Tributário Nacional está no § 1º, artigo 18, da Constituição de 1967, que atribuiu à União e, especificamente ao Congresso Nacional, mediante lei complementar, poderes para a edição de normas gerais de direito tributário, que disporão sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, o Distrito Federal, os Estados e os Municípios; também regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar. Esse comando tem origem no artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição de 1946, que se referia a normas de direito financeiro. Atualmente encontram-se dogmaticamente separadas essas disciplinas; direito financeiro e direito tributário.

normativa, quando no desempenho de sua missão articuladora de *normas gerais* em matéria tributária.

Contudo, a Constituição de 1967, mesmo após alterada pela emenda n. 1/69, não foi clara quanto ao efetivo papel da lei complementar, no desempenho dessa missão articuladora de *normas gerais*. Aliás, como fruto de processo interpretativo, que teve por objeto o § 1º, artigo 18, da Constituição de 1967, surgiram duas correntes doutrinárias. A primeira delas, a tricotômica, cujas bases foram estabelecidas por Rubens Gomes de Sousa, entendia que a União, mediante lei complementar, englobava três funções: estabelecer normas gerais de direito tributário; dispor sobre conflitos de competência entre as entidades federadas; e, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo essa teoria o conteúdo da expressão *normas gerais* trazia em si apenas um problema de interpretação; o sentido correto seria aquele que permitisse atingir plenamente a finalidade pretendida com sua inclusão no texto constitucional. Aliás, outro não poderia ser o conteúdo da expressão *normas gerais*, qual seja: assegurar atuação efetiva e uniforme dos preceitos da constituição em ma-

téria tributária e estabelecer o conteúdo das leis tributárias a serem editadas por cada uma das entidades integrantes da federação.

O Código Tributário Nacional seria naquela época, como é ainda hoje, a entidade normativa uniformizadora. Nesse contexto as normas referentes a prescrição e decadência tributárias, por exemplo, teriam sido recepcionadas pelas Constituições de 1967 e 1988 com essa roupagem de *normas gerais*; veiculadas exclusivamente por lei complementar federal.

E salienta SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>11</sup>: *No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Esse fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar.*

Partindo de uma investigação histórica, os seguidores dessa corrente ressaltaram ser a federação brasileira oriunda de um movimento centrífugo, antítese à forma de Estado unitário. Essa realidade refletiu intensamente na área financeira, a ponto da União sempre reservar para si poderes normativos gerais. Esses são os argumentos com os quais os filiados à teoria tricotômica afastam qualquer mácula ao princípio federativo, dada as

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 133.

peculiaridades *genéticas* do federalismo brasileiro, inicialmente estruturado em conformidade com o modelo norte-americano, mas sem desconsiderar as circunstâncias peculiares à nossa formação histórica e política.

Já a segunda corrente, dicotômica, cujo expoente foi GERALDO ATALIBA<sup>12</sup>, partiu do entendimento de que a expressão *normas gerais*, do modo como entendido pela teoria tricotômica, acarretaria mácula ao princípio federativo. Aplicando ao tema interpretação sistemática, alcançou o entendimento de que a União, mediante lei complementar, poderia editar normas gerais em matéria tributária tão-somente para dispor sobre conflitos de competência entre as entidades federadas e, regular as limitações constitucionais do poder de tributar.

Concluiu que o parágrafo 1º, artigo 18, da Constituição de 1967, não autorizava a União a estabelecer normas gerais nessa matéria, pois caso contrário estar-se-ia permitindo a invasão da esfera de competência exclusiva pertencente a cada uma das entidades políticas, com a conseqüente quebra das autonomias estadual e municipal. Terminou por concluir que os temas referentes a prescrição e decadência;

relação jurídica tributária; sujeito ativo e passivo, dentre outros arrolados, configurariam matéria reservada à lei ordinária.

Aliás, GERALDO ATALIBA<sup>13</sup> afirmou ter o Código Tributário Nacional exorbitado os limites constitucionalmente traçados para o estabelecimento de normas gerais, excedendo a área de competência do Congresso e ferindo a autonomia dos Estados e Municípios. Por tal razão, leciona que o CTN somente foi recepcionado como lei complementar naquilo que coincide com os temas dispostos no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República.

Para esse Autor<sup>14</sup>, o princípio federativo retrata a existência de interesses gerais e regionais distintos, separados pelo sistema constitucional. Também confirma a presença de esferas de competência discriminadas, de âmbito global ou regional e, supõe a presença de pessoas políticas, titulares de direitos e obrigações distintos e exclusivos. Nesse contexto, a Constituição Federal apresenta-se como instrumento jurídico que consagra esses direitos e deveres recíprocos, bem como regula e dita as regras de convivência entre as pessoas federadas e a entidade central.

<sup>12</sup> ATALIBA, Geraldo. *In Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios*, RDP – 10. p. 64.

<sup>13</sup> *Op. cit.*, p. 79.

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 60.

SOUTO MAIOR BORGES<sup>15</sup>, reforçando as palavras de Geraldo Ataliba, assevera que as normas gerais de direito tributário não são aptas a atuar como instrumento de regulação das atividades de uma entidade política por outra, pois matérias suscetíveis de regulação através de leis editadas pelas próprias entidades tributantes não poderiam ser disciplinadas por normas gerais, sem o perigo de atrito ou usurpação da competência tributária. Souto Maior afirma que competiria a cada uma das entidades tributantes disciplinar suas atividades mediante lei complementar. Contudo, Geraldo Ataliba é claro ao afirmar ser a lei simplesmente federal (ordinária) o veículo adequado ao estabelecimento de normas gerais, pois encontra-se ela no mesmo plano das leis ordinárias estaduais e municipais.

A Constituição Federal de 1988 dispôs expressamente competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, deixando clara, em seu artigo 146, a parcial prevalência da corrente tricotômica, de modo a tornar explícito o que estava implícito no parágrafo 1º, artigo 18, da CF/1967.

Afirmo que a teoria tricotômica prevalece em parte, pois também considero adequado o entendi-

mento defendido pela teoria dicotômica, de que o Código Tributário Nacional foi recepcionado com a roupagem de lei complementar nacional, mas somente na parte em que disciplinou os temas dispostos no artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República. Na verdade a Constituição Federal estabeleceu dupla restrição às autonomias: primeiramente quando desenhou a esfera de competência reservada a cada uma delas; em um segundo momento quando estabeleceu as matérias a serem disciplinadas por lei complementar nacional; entidade veiculadora de *normas gerais* em matéria tributária. Contudo, essas limitações representam a própria conformação das autonomias, decorrente do sistema de repartição de competências. Claro, portanto, o papel da lei complementar, que dentro do contexto histórico brasileiro sempre apresentou-se como regra estrutural, destinada a harmonizar relações internas, tornando efetiva e uniforme a atuação de preceitos constitucionais em matéria tributária – harmonia que aliás se presume quando tratamos de sistema.

Portanto, entendo que decorre da vontade do constituinte de 1988 a recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar nacional, mas tão-somente no que pertine às matérias elencadas no

<sup>15</sup> BORGES, Souto Maior. *Normas gerais de direito tributário*, RDP – 31. p. 259.

artigo 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República; no restante permanece lei ordinária federal, podendo por essa mesma via ser modificada pelas autonomias. Nesse contexto, como desenvolvimento natural do presente estudo, passo a uma breve análise do federalismo brasileiro, enquanto realidade cultural em evolução.

#### 4. A Peculiaridade do Federalismo Tributário Brasileiro

É da natureza humana o constante processo evolutivo e sendo o Direito um produto cultural, também ele está sujeito às mutações históricas, pois objetiva a realização

de valores cuja consciência o homem adquire ao longo do tempo<sup>16</sup>. Nesse contexto, referindo-se à Constituição de 1946, CARLOS MEDEIROS SILVA<sup>17</sup> afirma que muito embora aquela Constituição acoelhesse como princípio imutável a forma de estado federal (artigo 217, § 6º), esse mesmo princípio já havia sido estruturado pelas Constituições anteriores (1891, 1934 e 1937) com diferenças sensíveis *na letra e no espírito*. De tal sorte, também no contexto da Constituição Federal de 1988 a idéia de federação não designa um regime rígido e impermeável, mas *elástico*<sup>18</sup>, capaz de adaptar-se às injunções do progresso e de atender às transformações sociais e econômicas.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> REALE, Miguel. Variações sobre a justiça (II), *artigo publicado no jornal “O Estado de São Paulo”*, veiculado em 18/08/2001, p. A2.

<sup>17</sup> SILVA, Carlos Medeiros. Evolução do Regime Federativo, RDA – Seleção Histórica – Matéria Doutrinária Publicada em Números antigos (de 1 a 150). *Renovar*. p. 283. Trata-se de conferência pronunciada no Instituto de Direito Público e Ciência Política, da Fundação Getúlio Vargas, em agosto de 1954.

<sup>18</sup> Pertinentes são os ensinamentos de José Eduardo Nobre Matta, Juiz Federal titular da 6ª Vara de Execuções Fiscais da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, in “Breves Considerações Sobre o Ensino da Ética nas Escolas de Direito”, *artigo inédito*. Citando Gomes Canotilho, afirma ser o ordenamento jurídico brasileiro “um ‘sistema aberto e normativo de princípios’”; é sistema aberto “porque tem estrutura dialógica, traduzida na disponibilidade e ‘capacidade de aprendizagem’ das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da ‘verdade’ e da ‘justiça’”. Com efeito, a conformação específica da Constituição brasileira, muito próxima da portuguesa, ante a riqueza de princípios, permite a tal ‘capacidade de aprendizagem’, referida pelo grande constitucionalista luso, na medida em que possibilita ao aplicador da norma constitucional valorar tais espécies normativas, atualizando-as no tempo.”

<sup>19</sup> CLÉMERSON MERLIN CLÈVE, na apresentação à segunda edição da obra “A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro”, 2ª ed. – 2ª tiragem, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000, p. 12, referindo-se à advertência de Marx na Crítica de Gotha, transcreveu: “*não se pode reconhecer um sistema de direito mais elevado do que aquele que é permitido pela configuração de nível econômico e pela fase de desenvolvimento*



NORBERTO BOBBIO<sup>20</sup> reforçando essa idéia, salienta ser equivocado considerar o federalismo pura e simplesmente como uma questão de fato, quando na realidade apresenta-se como uma questão de princípio; trata-se de valor que executa, no âmbito da sociedade

civil, o acordo entre o poder central e os grupos periféricos. Contudo, BOBBIO<sup>21</sup> também ressalta a idéia de liberdade e equilíbrio, valores outrora perseguidos também quando pensamos em capitânias hereditárias e províncias vinculadas administrativamente a um poder

---

*cultural determinada por essa configuração.*” De tal sorte, tal como o sistema de fiscalização abstrata da constitucionalidade, entendo que também o regime federativo por nós acolhido encontra limites nessas mesmas configurações de ordem econômica e cultural.

<sup>20</sup> BOBBIO, Norberto. *Entre Duas Repúblicas*. ... p. 16. Em 1945, ao retratar a Itália do pós-guerra, discuti o federalismo italiano como uma efetiva conquista democrática, considerando improponível, já naquela época, um federalismo europeu, salientou ser essa proposição, naquele contexto, mais fruto de uma “*poética admiração do que de um exame realista dos fatos*”. Contudo, a respeito do tema “*federalismo europeu*”, teceu as seguintes considerações: “*O federalismo é o princípio mais profundamente inovador da era contemporânea e, como tal, ou encarrega-se de toda a sociedade civil e transforma-a acima e abaixo dos Estados nacionais e então não há razão para usar de sutilezas a respeito da diferença entre federalismo europeu e federalismo estatal, ou acredita-se ser possível pô-lo em prática nesta ou naquela sociedade, e então o problema que é seu, o problema da transformação da sociedade civil, no sentido de um maior fortalecimento da liberdade, não será resolvido, mas apenas adiado, e pode parecer em um ou em outro lugar realmente anacrônico. (...) O processo de atuação do federalismo dentro de um Estado deve ter o mesmo procedimento que o idêntico processo fora dos Estados individuais, pois se em um há menos, há menos no outro também. Até o momento em que resiste a fortaleza do Estado unitário centralizado, não é pensável uma solução federalista européia; até o momento em que persiste a trágica necessidade de uma política de equilíbrio das grandes potências, é absurdo fazer projetos que digam respeito às autonomias regionais em cada Estado. Ou se dissolve o Estado Unitário em autonomias, ou a federação européia é impraticável.*”

<sup>21</sup> BOBBIO, Norberto. *Entre Duas Repúblicas*. ... p. 16 e 17. “*A história européia conheceu essencialmente dois modos característicos de resolver os contrates entre a periferia e o centro: o sistema medieval do Império, em que a unidade absoluta e universal do poder imperial constituía um freio à tendência centrífuga da periferia, que se manifesta no fracionamento feudal da soberania, e o sistema de equilíbrio dos Estados absolutos nacionais, em que o Estado representa quase um ponto de encontro entre a dissolução da autoridade imperial que em decadência e a unificação das pequenas soberanias feudais em ascensão. Em face do Estado de permanente anarquia, que é característico do primeiro sistema nas relações entre autoridade central, muitas vezes puramente nominal, e as infinitas e efetivas autoridades periféricas, a política de equilíbrio dos Estados modernos representa uma nova fórmula de acordo em que, por um lado, as liberdades locais são sacrificadas pela unidade do Estado, e é sacrificada pela liberdade do Estado, por outro lado, a unidade do Império. Hoje, após três séculos de sanguinolento domínio do sistema de equilíbrio, o federalismo não pode ser visto como um simples corretivo, porque com ele está em jugo, acima e abaixo, fora e dentro dos Estados, a própria estrutura da*

central<sup>22</sup>. Conclui considerando que as diferenças históricas, peculiares a cada Estado, são determinantes na construção do federalismo que, segundo ele, já em 1945, representava a própria estrutura da sociedade moderna.

SEABRA FAGUNDES<sup>23</sup> salienta que o poder político, qualquer que seja a sua origem ou modalidade de exercício, tende sempre para o fortalecimento da autoridade central, pois é da natureza desse poder que o seu exercício se aprimore em uma unidade de ação. Afirma que apenas episodicamente se caminha, nas organizações políticas, para atenuar a autoridade central em favor das autoridades periféricas. Relata que o Estado federal não foge à vocação centralista do poder político e, citando Ruy Cirne Lima, vê nessa forma de Estado apenas uma transição para o Estado unitário. Bernard Schwartz, também citado por Seabra Fagundes, as-

sinala já em 1955 o abandono do conceito de igualdade governamental como princípio fundamental da estrutura do federalismo americano<sup>24</sup>.

Seabra Fagundes ressalta que a evolução do federalismo brasileiro sempre apontou em direção ao alargamento dos poderes da União. Em um primeiro momento pela Reforma Constitucional de 1926, oportunidade na qual surgiram alguns dispositivos de tendência centralista; com as Constituições de 1934, 1946 e 1967, essa evolução passou a acentuar-se. No entanto, tal centralização ocorreu ora em virtude de novidades nas atribuições cometidas ao poder central, ora pela absorção, no todo ou em parte, de competências antes atribuídas aos Estados.

Ao reestruturar o Estado brasileiro a Constituição de 1934 conformou o regime federativo em moldes diversos dos prevalentes

---

*sociedade moderna. Trata-se, para ser mais exato, de recompor com novos critérios a sociedade civil unificada, mas não libertada do sistema medieval; libertada em parte, mas não unificada pelo sistema de equilíbrio; trata-se, em síntese, de unificar e libertar ao mesmo tempo."*

<sup>22</sup> A emancipação da América Latina entre 1808 e 1826 foi propiciada pela invasão napoleônica da Espanha e Portugal, potencializando nas colônias um nacionalismo que expressou-se na luta pela liberdade política, autonomia administrativa e autodeterminação econômica. Também as monarquias européias, no período de 1500 a 1688, não haviam ainda se libertado da estrutura que herdaram do regime feudal, *in* Atlas da História do Mundo, encarte das edições de domingo da Folha de São Paulo, de 12 de março a 22 de outubro de 1995, p. 180 e 222.

<sup>23</sup> FAGUNDES, M. Seabra. *Novas Perspectivas do Federalismo Brasileiro – A expansão dos poderes federais*, RDP – 10. Outubro/dezembro de 1969, p. 7 – 15.

<sup>24</sup> SCHWARTZ, Bernard. *Direito Constitucional Americano*. Tradução de Carlos Nayfeld, 1966, p. 230.

na República Velha, reconhecendo uma larga soma de poderes e atribuições à União. Na verdade, data de sua vigência a grande transformação do federalismo brasileiro, com expansão dos Poderes Federais. Contudo, salienta Seabra Fagundes que a curta vida da ordem jurídica inaugurada com a Carta Política de 1934 impediu que se transferissem à prática essas inovações.

A Constituição de 1937 instituiu, segundo MACHADO HORTA<sup>25</sup>, um federalismo meramente nominal. Contudo, a Constituição de 1946 caminharia no sentido de ampliar a órbita legiferante da União, tornando efetivo o convívio constitucional entre o princípio da autonomia e o da cooperação; nesse momento histórico o federalismo dualista transforma-se em federalismo cooperativo<sup>26</sup>.

ZUUDI SAKAKIHARA<sup>27</sup>, com perspicácia, afirma que as Constituições brasileiras, desde 1967, também ostentaram uma tendência muito acentuada pelo fortalecimento do poder central e pelo intervencionismo da União nas mais diferentes áreas. Afirma esse autor que

a Constituição de 1988, embora tenha origem na reação contra a filosofia inspiradora das Constituições anteriores, manteve a mesma característica, acentuada pelo seu detalhismo e preocupação em regulamentar minuciosamente assuntos variados, reduzindo a margem de atuação dos legisladores ordinários das entidades federadas.

Salienta, ainda, que a incursão do legislador complementar da União em assuntos que poderiam ser disciplinados pelas entidades parciais não importa quebra das autonomias, nem rompimento do pacto federativo, mas atuação da própria vontade do constituinte. O dispositivo constitucional que disciplina a amplitude temática conferida à lei complementar nacional, no sentido de estabelecer normas gerais, ainda que em matéria tributária incluída na competência dos demais entes federados, não pode ser considerado como regra de menor porte, que deva desaparecer frente aos princípios fundamentais do Estado brasileiro. Pelo contrário; trata-se de disposição constitucional que possui a mesma carga valorativa daquela que erige esses princípios.

<sup>25</sup> HORTA, Raul Machado. *A Autonomia do Estado-membro no Direito Constitucional Brasileiro*. 1964, p. 201.

<sup>26</sup> A respeito desse tema: MELLO, José Luiz de Anhaia, *O Estado Federal e as suas Novas Perspectivas*, 1960. p. 151 e HORTA, Raúl Machado. *Op. cit.*, p. 226.

<sup>27</sup> MANOEL ÁLVARES, HERALDO GARCIA VITTA, MARIA HELENA RAU DE SOUZA, MIRIAM COSTA, ZUUDI SAKAKIHARA. *Execução Fiscal: doutrina e jurisprudência*. Coordenação Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 79.

Salientando uma vez mais o caráter sistêmico do ordenamento jurídico pátrio, concordo com as idéias de Zuudi Sakakihara, no sentido de que os artigos da Constituição não se apresentam em patamares estanques; pelo contrário, harmonizam-se *ordenada e coordenadamente*, um podendo ser ampliado ou limitado pelo outro, resultando ao final desse processo uma única norma<sup>28</sup> harmônica com o todo. Segundo Zuudi, isso significa que o artigo da Constituição, que autoriza a edição de normas gerais de Direito Tributário, interagindo com as disposições conformadoras do princípio federativo, não é por este repellido, mas absorvido, resultando daí a modificação do sentido de cada um. Como resultado da conjugação desses dispositivos haverá de surgir uma Federação peculiar à nossa realidade política, onde as pessoas federadas não gozarão de autonomia absoluta; será, todavia, a

Federação idealizada pelo constituinte e como tal deve ser respeitada.

Portanto, como bem afirmou o i. Juiz titular da 1ª Vara Federal de Curitiba, não procede a crítica formulada pelos defensores da teoria dicotômica, pois *a limitação da competência tributária dos entes tributantes não decorre da lei complementar que estabelece as normas gerais de direito tributário, mas da própria Constituição. Significa apenas que a competência tributária dessas pessoas, como posta na Constituição, não é assim tão ampla como desejariam.*

Nesse mesmo sentido já havia se pronunciado ALIOMAR BALEEIRO<sup>29</sup>, ao afirmar que: *A lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de*

<sup>28</sup> Quando nos referimos à norma, estamos a tratar do produto da aplicação de um comando genérico – contido em um texto e dele extraído – a um determinado caso guindo à apreciação da autoridade competente. De sorte que a norma jamais é repetida, mas constantemente renovada através de uma interpretação dinâmica e estrutural. Assim o ordenamento é oxigenado; não apenas pela introdução de novas disposições legislativas. Aliás, para implementar dinamicidade a esse processo, para extrair da lei o comando adequado, atual e necessário à solucionar dada controvérsia, a autoridade deve estar em sintonia com os anseios da sociedade, fonte do poder que a legitima a desempenhar essa função. Por isso entendemos que o princípio da soberania popular, insculpido no parágrafo único, do artigo 1º, da Constituição Federal, e principalmente ele, deve ser considerado tanto no processo hermenêutico, como no processo primário, inovador do ordenamento.

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense, Rio de Janeiro, 1997, 7ª ed., revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 106.

*acordo com os fins que inspiram o legislador constituinte.* Aliás, essa afirmativa é coerente com a idéia de que o ordenamento deve ser interpretado em conformidade com os valores constitucionalmente estabelecidos; não o contrário.

## 5. Conclusão

A ideologia marca presença em qualquer processo político, dividindo os homens muito mais do que os interesses<sup>30</sup>; aqueles dividem de maneira insuperável; criam verdadeiros abismos; tornando o dissídio entre dois contendores irreduzível, ao passo que os interesses podem convergir. Portanto, a vida política de um país deve estar calcada *sobre o trilho dos interesses*<sup>31</sup>, pois somente eles proporcionarão o consenso. Aliás, não existe federalismo sem consenso entre as entidades periféricas, ou entre estas e a entidade central, realidade impossível de se alcançar em um ambiente marcado pela ideologia.

Entendo que a autonomia dos Estados-membros deve ser preservada, sob pena de vermos comprometida a própria estrutura da federação, mas sem desconsiderar que o limite dessa mesma autonomia encontra-se estampado no texto constitucional. Por essa razão

não podemos discutir o tema no campo das ideologias, ao ponto de transformar a autonomia em valor absoluto e inflexível.

Atento à principiologia que inspirou o constituinte de 1988, considero correto o entendimento de que a competência para editar *normas gerais* em matéria tributária foi conferida tão-somente à União, limitando a autonomia dos Estados-membros e Municípios. Contudo essa limitação não implica em quebra do princípio federativo, mas representa a conformação dos valores que o constituinte originário abraçou durante a reestruturação do Estado brasileiro.

A Constituição Federal de 1988 dispôs expressamente competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, deixando clara, em seu artigo 146, a prevalência da teoria tricotômica, de modo a tornar explícito o que estava implícito no parágrafo 1º, artigo 18, da CF/1967.

Contudo, entendo que essa prevalência da teoria tricotômica é parcial, pois decorre da vontade do constituinte de 1988 a recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar nacional, mas tão-somente na parte em que disciplina as matérias elencadas no artigo 146,

<sup>30</sup> BOBBIO, Norberto. *Entre Duas Repúblicas*...p. 19.

<sup>31</sup> Refiro-me aqui ao interesse público primário, não aos interesses particulares ou corporativos, que representam verdadeiros desvios na burocracia estatal, comprometendo a estrutura e depreciando a capacidade do sistema para o atendimento às demandas sociais.

inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição da República; no restante permanece lei ordinária federal, podendo por essa mesma via ser modificada.

Por fim, e inserido nesse contexto, também entendo que o papel das chamadas *normas gerais* é o de assegurar a atuação efetiva e uniforme dos preceitos constitucionais, bem como estabelecer o

conteúdo das leis a serem editadas por cada uma das entidades integrantes da federação. Aliás, essa é a razão de tais regras serem veiculadas por lei nacional (lei complementar nacional), entidade normativa que possui a peculiaridade de transcender as contingências regionais e locais, vinculando todas as entidades políticas, central e periféricas<sup>32</sup>.

## Bibliografia

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Forense, Rio de Janeiro, 1997, 7ª ed., revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 106.
- ATALIBA, Geraldo. *Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios*. RDP, outubro a dezembro de 1969, p. 45-80.
- BOBBIO, Norberto. *Entre Duas Repúblicas – à origem da democracia italiana*. Imprensa Oficial, Editora Universidade de Brasília, 2001.
- BORGES, Souto Maior. *Normas Gerais de Direito Tributário*. RDP – 31, p. 259.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2ª ed. – 2ª Tiragem, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Sistema Tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- FAGUNDES, M. Seabra. *Novas Perspectivas do Federalismo Brasileiro – A expansão dos poderes federais*. RDP – 10, outubro/dezembro de 1969, p. 7-15.

<sup>32</sup> A realização deste estudo não seria possível sem a indispensável colaboração dos servidores da Coordenadoria de Documentação e Biblioteca Jurídica da Procuradoria-Geral da União.

- MATTA, José Eduardo Nobre. *Breves Considerações sobre o Ensino da Ética nas Escolas de Direito*. Artigo ainda não publicado.
- REALE, Miguel. Variações sobre a justiça (II). *Jornal "Estado de São Paulo"*. Veiculado em 18/08/2001, p. A-2.
- SILVA, Carlos Medeiros. Evolução do Regime Federativo. *RDA – Seleção Histórica – matéria doutrinária publicada em números antigos (de 1 a 150)*. Renovar, p. 283.
- SOUSA, Rubens Gomes. Normas Geris de Direito Financeiro. *Revista Forense* n. 155. p. 21-34.
- \_\_\_\_\_. Comentários ao Código Tributário Nacional (Parte Geral). *Revista dos Tribunais*. 2ª ed. São Paulo, 1975.
- SAKAKIHARA, Zuudi... *Execução Fiscal: doutrina e jurisprudência; coordenação Vladimir Passos de Freitas*. São Paulo: Saraiva, 1998